

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.526/10/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159566-85  
Impugnação: 40.010124351-98  
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Hélio Fancio/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA. Restou demonstrado nos autos que a operação realizada pela Autuada é interestadual, não havendo a concretização do envio das mercadorias para fora do País. A legislação do ICMS vigente à época dos fatos geradores não reconhecia a não incidência ou outro benefício fiscal para as remessas a Depósito Alfandegado Certificado (DAC), em face da não convalidação do Convênio ICM 02/88 e, por consequência, a revogação da Resolução 1.754/88. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para exclusão das exigências relativas às mercadorias que retornaram ao estabelecimento da Autuada, em razão de terem sofrido avarias durante o transporte. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS e multa de revalidação. Exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie, conforme vários precedentes deste Conselho de Contribuinte. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, decorrente da emissão no período de maio de 2005 a junho de 2006, das notas fiscais relacionadas no Anexo IV do AI, sem destaque do ICMS devido nas operações de remessa de mercadorias para construção dos módulos geração de energia das Plataformas P-51 e P-52 da Petrobras, localizadas na bacia de Campos/RJ. Os módulos foram construídos pela empresa Vetco Aibel do Brasil Ltda, com sede no Estado do Rio de Janeiro, conforme se extrai dos contratos anexos aos autos.

Tais remessas foram ao abrigo da não incidência do ICMS: “Remessas com fim específico de exportação”.

O Fisco descaracterizou tal exportação tendo em vista que as mercadorias foram destinadas ao mercado interno e utilizadas na construção de parte integrante das referidas plataformas, localizadas no Estado do Rio de Janeiro, o que se pode confirmar pelas notas fiscais autuadas, nas quais há informações do exato destino das mercadorias.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2159/2173, acompanhada dos documentos de fls. 2174/2195.

O Fisco através da Intimação nº 134/2009 (fls. 2199) solicita da Autuada a apresentação das NFs listadas na referida intimação, bem como o Boletim de Acidente de Trânsito e/ou relatório pormenorizado das ocorrências relatando, de forma inequívoca, as avarias sofridas pelas mercadorias durante o transporte.

A intimação é cumprida mediante apresentação dos documentos anexados às fls. 2202/2271.

O Fisco, em manifestação de fls. 2272/2283 acolhe, em parte, as razões de defesa e reformula o crédito tributário às fls. 2284/2299, excluindo as exigências relativas às NFs nºs 274002, 274004, 274006 e 274008, as quais acobertavam mercadorias que sofreram avarias durante o transporte.

Concedida vista dos autos à Impugnante, esta reitera às fls. 2301 os termos da impugnação inicial.

O Fisco em manifestação de fls. 2306/2307 ratifica seu entendimento anterior.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2310/2319, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2284/2299.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG foram, em parte, adotados pela Câmara para fundamentar sua decisão, salvo pequenas adequações.

### **Da Preliminar**

Sustenta a Impugnante que o lançamento é ilegal e inconstitucional, pois a modalidade de exportação denominada “ficta” é regularmente prevista na legislação de regência.

Argumenta também que os dispositivos relativos à Lei nº 6.763/75 e ao Decreto nº 43.080/02, citados como infringidos na peça acusatória, descrevem condutas gerais que não se aplicam à irregularidade apontada na autuação, de forma que em atendimento ao princípio da legalidade c/c art. 100, inciso I do CTN, a impugnação apresentada controverte o lançamento orientado pelo disposto no art. 1º, inciso I da Instrução Normativa SUTRI nº 04/05.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme restará demonstrado.

Depreende-se da leitura do “Relatório” do Auto de Infração (fls. 04) que as exigências fiscais constantes do Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 07) originam-se da descaracterização da exportação dos produtos consignados nas notas fiscais arroladas no Anexo IV do Auto de Infração, amparada no

regime aduaneiro especial Depósito Alfandegado Certificado – DAC, em virtude da destinação dada aos produtos autuados (mercado interno - construção de plataformas da Petrobras – no Estado do Rio de Janeiro).

Os dispositivos da Lei nº 6.763/75 citados à fl. 05 dos autos referem-se à obrigatoriedade do cumprimento de obrigações principal e acessória por contribuinte do ICMS deste Estado, ou seja, pagar o imposto na forma e prazo previsto na legislação tributária, bem como emitir documentos fiscais na forma regulamentar.

Foram relacionados também pelo Fisco, como infringidos, artigos extraídos da Parte Geral e do Anexo IX do RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02). Os artigos da Parte Geral do Regulamento tratam da ocorrência do fato gerador do imposto; do esgotamento do prazo para pagamento do imposto, no caso de documento fiscal sem destaque do imposto devido; da obrigação do contribuinte do ICMS de emitir o documento fiscal correspondente à operação que efetuar, na forma prevista na legislação tributária. Já os extraídos do Anexo IX referem-se às obrigações do contribuinte no tocante às “Operações Relativas à Exportação de Mercadoria Para o Exterior”.

Vê-se, pois, que os dispositivos relacionados como infringidos pelo Fisco adequam-se perfeitamente ao caso em tela.

Os questionamentos da Impugnante atinentes à desconsideração pelo Fisco da exportação ficta para efeitos de não incidência do ICMS serão tratados a seguir, haja vista tratar-se de questão relativa ao mérito.

Assim sendo, rejeita-se a prefacial arguida.

### **Do mérito**

Conforme já abordado, as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada constante do presente Auto de Infração originam-se da descaracterização da exportação (ao amparo do regime DAC) relativamente às operações listadas no Anexo IV (fls. 2146/2155).

Oportuno repetir que a referida descaracterização deu-se em virtude dos produtos elencados nas NFs objeto da autuação terem se destinado ao mercado interno, ou seja, utilizados na construção de plataformas para a Petrobras, localizadas no Estado do Rio de Janeiro.

Anteriormente à lavratura do Auto de Infração em apreço o Fisco conforme Intimação nº 355/08 (fls. 12) solicitou da Autuada que lhe apresentasse:

a) Comprovante de Exportação (CE) relativo às remessas de mercadorias enviadas para o Entrepósito Aduaneiro da Vetco Aibel do Brasil Ltda, no Estado do Rio de Janeiro, com fim específico de exportação – Notas Fiscais relacionadas na planilha (fls. 14/44).

b) Contrato de fornecimento firmado entre a Autuada e o grupo “Vecto Aibel” para o fornecimento de mercadorias para a construção dos módulos de geração das Plataformas da Petrobras – compreendendo o período de 2004/2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A intimação foi cumprida com a apresentação dos documentos juntados às fls. 45/77.

Dos documentos apresentados verifica-se que o documento MSFF nº 382/2008 (fls. 45), por meio do qual a Autuada encaminha ao Fisco a documentação solicitada, consta que a natureza das operações praticadas não comporta a emissão de “Comprovante de Exportação”.

Em vista deste fato não foram apresentados os Comprovaantes de Exportação solicitados.

Destaque-se que dentre as notas fiscais relacionadas pelo Fisco na intimação (fls. 14/44) algumas haviam sido objeto de denúncia espontânea pela Autuada, em 26/10/06 (documentos de fls. 106/110), outras continham destaque do imposto (NFs relacionadas no Anexo II do AI – fls. 471/424).

Assim, no Anexo III do AI (fls. 845/863) estão listadas as notas fiscais “relacionadas” com a infração apontada no presente lançamento (Natureza da Operação: “Remessa com fim específico de exportação” e “Outras saídas não especificadas”). Entretanto, as exigências fiscais em apreço recaíram somente no tocante às notas fiscais com o CFOP 6501 – Remessa com fim específico de exportação, conforme Anexo IV do Auto de Infração (fls. 2146/2155).

O Fisco cuidou, ainda, de juntar aos autos os documentos a seguir relacionados, que demonstram a ocorrência das remessas das mercadorias autuadas para depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), em outra Unidade da Federação (RJ):

1) cópias de todas as NFs objeto da autuação (inseridas dentre os documentos de fls. 864/1895) nas quais constam no campo “Dados Adicionais (Informações Complementares)” informações de que tratam de remessas com fim específico de exportação para o entreposto aduaneiro da Vetco Aibel do Brasil Ltda, Ponta da Areia – Niterói RJ, para construção de módulos para plataforma Petrobras – Ato Declaratório Cred. Entreposto Aduaneiro nº 141 de 19.05.2005; “Local de Entrega: Rua/Av.: Rua Miguel Lemos, nº 616 – Bairro: Ponta da Areia – Cidade: Niterói Estado: RJ.”;

2) cópias dos Contratos: nºs 0002 – P51/2004, 0005- P52/2004 e 638.500070- P53 – Compressão/2005 (fls. 46/58, 64/73 e 81/99, respectivamente) celebrados entre a Usiminas Mecânica S.A e a empresa Vetco Aibel do Brasil Ltda. (“Vetco”) tendo por objeto o fornecimento de estruturas metálicas e suportes metálicos para os módulos de geração 09A e 09B das P-51, P-52 e P-53, com entrega CIF, em Niterói-RJ;

3) telas de consulta ao SISCOMEX (Extratos de Declaração de Despacho), nas quais há menção acerca do regime aduaneiro Depósito Alfandegado Certificado – DAC (fls. 60/61 e 75/76);

4) cópias de Certificados de Depósito Alfandegado – CDA (fls. 62 e 77).

Os documentos carreados aos autos comprovam que efetivamente não ocorreu a saída física das mercadorias autuadas para o exterior. Tais mercadorias,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme salientado destinaram-se à empresa Vetco Aibel do Brasil Ltda, localizada em Niterói/RJ, para construção dos Módulos de Geração 09A e 09B das plataformas P-5 e P-52 e o Módulos de Compressão de Gás M04A e M04B da plataforma Petrobras P-53.

No entanto, tais operações, à luz da legislação tributária mineira, são normalmente tributadas, consoante restará demonstrado.

O Convênio ICM 02/88 estabelecia tratamento tributário aplicável às remessas de mercadorias para depósito sob o regime de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), considerando como efetivamente embarcada e ocorrida a exportação da mercadoria, no momento da emissão do Certificado de Depósito Alfandegado – CDA, ou seja, admitia a exportação ficta.

O Depósito Alfandegado Certificado – DAC (de que trata o Capítulo XVI do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2.002 e IN SRF 266/02) e, anteriormente referido, é um regime aduaneiro especial que permite o depósito, em recinto alfandegado de zona primária ou zona secundária, de mercadoria já comercializada com o exterior e considerada exportada para todos os efeitos fiscais e cambiais.

A mercadoria é depositada no recinto alfandegado pelo exportador nacional em nome do importador estrangeiro. O depositário emitirá Conhecimento de Depósito Alfandegado (CDA) que comprova o depósito, a tradição e a propriedade da mercadoria.

O regime será considerado extinto mediante: a) comprovação do efetivo embarque ou transposição de fronteira (da mercadoria destinada ao exterior); b) despacho para consumo, ou c) transferência para os regimes aduaneiros de *drawback*, admissão temporária/REPETRO, loja franca, entreposto aduaneiro e RECOF.

Segundo dispõe o art. 441 do Decreto supracitado nº 4.543/02 (que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior), o regime de depósito alfandegado certificado é o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

Todavia, as operações em tela foram realizadas após a revogação do Convênio ICM 02/88, a qual se deu por meio do Convênio ICMS 60/90, de 13 de setembro de 1990.

A Resolução nº 1.754 de 23/06/88 (que dispunha sobre o tratamento tributário e sobre o controle fiscal aplicáveis às operações com mercadorias remetidas para depósito sob o regime de Depósito Alfandegado Certificado), também mencionada nas NFs autuadas, foi ab-rogada após a edição do Convênio ICMS 60/90.

Vê-se, pois, que para fazer jus à não incidência de que tratava o Convênio 02/88, havia necessidade de novo convênio entre os Estados e o Distrito Federal e a previsão da exoneração do ICMS na legislação tributária destes, reconhecendo as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

figuras da “exportação ficta”, haja vista que para a caracterização da exportação, em matéria de ICMS, a mercadoria deve ser remetida fisicamente para o exterior.

Porém, neste sentido, nenhum convênio fora firmado durante o período de ocorrência dos fatos geradores em apreço.

Ademais, considerando a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relativos à incidência do ICMS nas remessas de mercadoria destinada a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), de que tratava o Convênio ICM 02/88, a Superintendência de Tributação da SEF/MG publicou no “Minas Gerais” de 08/12/05, a Instrução Normativa SUTRI nº 004/05.

O referido ato normativo dispôs em seu art. 1º, acerca da incidência do ICMS sobre a operação de remessa de mercadoria de fornecedor deste ou de outro Estado a depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC), localizado neste ou em outro Estado.

Ressalte-se que a referida norma editada pelo Estado mineiro é operacional, destinando-se a orientar o Fisco e os contribuintes, não cabendo ainda a este Conselho de Contribuintes manifestar-se sobre constitucionalidade de ato normativo estadual, a teor do art. 110 do RPTA.

Sustenta, a Impugnante que é de competência privativa da União, nos termos do art. 22, inciso VIII da CF/88, legislar sobre comércio exterior e interestadual.

Nesse diapasão, afirma que a exportação ficta prevista na Lei nº 9.826/99 encontra-se em perfeita consonância com a Lei Complementar n.º 87/96.

Na sequência pondera que não há a mínima ingerência da União limitando e/ou sobrepondo-se à competência estadual relativa ao ICMS, mas apenas na definição do que venha a ser exportação para fins da não incidência prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88, alegando, ainda, que a extensão da regra de imunidade aplica-se a todas as exportações, independentemente da edição de normas infraconstitucionais que o explicitem.

No entanto, o texto constitucional (art. 153, inciso II da CF/88, a seguir reproduzido) previu a exportação pura e simples, a qual compreende a saída do produto do território nacional com destino a outro país, nele não há referência à exportação ficta ou algo do gênero.

A Impugnante cita o art. 110 do CTN, frisando que exportação, tal como consta do art. 153, inciso II da CF/88, corresponde a venda de mercadoria para o exterior. Acrescenta que as normas federais que instituíram os regimes aduaneiros especiais de DAC e REPETRO não trataram de isenção de tributos de competência do Estado.

Art. 153 - Compete a União instituir impostos sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

Saliente-se, contudo, que o art. 110 do CTN só alcança o termo utilizado na Constituição e que ao mesmo tempo seja um conceito de direito privado.

Por outro lado, em razão da autonomia dos entes federados em matéria tributária, os Estados e Distrito Federal não estão obrigados a acolher um novo conceito, o de exportação ficta, trazido pela União (Decreto-lei 2.472 de 01/09/88 – DAC e Lei 9.826/99 – REPETRO) com o objetivo de conceder isenção de imposto federal a produtos que, na realidade, não serão efetivamente exportados.

Importante destacar que em relação à sua competência tributária, a União agiu de conformidade com a Constituição. Entretanto, em relação à competência tributária dos Estados, os seus atos normativos não são eficazes, visto que a isenção heterônoma é permitida somente nas hipóteses previstas na Constituição e mediante lei complementar. O caso dos autos não se encontra dentro das hipóteses relacionadas na Constituição para a isenção heterônoma.

Vale transcrever, para o deslinde da questão, os ensinamentos da consagrada professora Misabel Derzi, acerca da “Proibição das Isenções Heterônomas na Constituição de 1988”.

A Constituição de 1988 fortaleceu o federalismo brasileiro, proibindo expressamente à União conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Assim dispõe o art. 151:

É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

As exceções são poucas e tópicas. Referem-se exclusivamente à exportação de mercadorias e serviços. Vejamos tais exceções constitucionais, postas em relação ao ICMS, no art. 155, e ao ISS, no art. 156:

“Art. 155, § 2º

XII - cabe à lei complementar:

e) excluir da incidência do imposto, **nas exportações para o exterior**, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;  
(gn)

“Art. 156, § 3º

Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

(omissis)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”.

A União, utilizando-se da faculdade outorgada pela Constituição, no art. 155, § 2º, XII, concedeu isenção ampla do ICMS a todas as exportações brasileiras, inclusive produtos semi-elaborados, por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. É que a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo **que os produtos e serviços importados cheguem ao país de destino** livres de todo imposto, aliada à tributação sistemática das importações. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e ICMS.” (gn)

*(Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Editora Forense, p. 945.)*

Frise-se que a isenção do ICMS, tributo de competência estadual, não pode decorrer da edição de lei federal que cria nova modalidade de exportação para atender os anseios da União.

Sobre o tema leciona o mestre Paulo de Barros Carvalho:

“Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66.

**(...) O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas.” (grifo nosso)**

*(Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 6ª Edição, p. 80)*

Há a destacar-se que após a ocorrência dos fatos geradores em discussão, em 27 de novembro de 2007, os Estados e Distrito Federal se reuniram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, celebrando naquela oportunidade o Convênio ICMS 130/07 que trouxe dispositivos relativos à concessão de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isenções e de reduções de base de cálculo do ICMS, disciplinando, portanto, as operações REPETRO.

A ratificação do Convênio ICMS 130/07 pelo Estado de Minas Gerais se deu conforme Decreto nº 44.767 de 01/04/08, que promoveu alteração no Anexo IV do RICMS/02.

A partir de 02/04/08, data da publicação do referido decreto, a saída, em operação interestadual, de bens ou mercadorias relacionados na Parte 10 do Anexo IV, para utilização nas atividades de exploração e produção de petróleo e de gás natural, destinada a contribuinte habilitado ao Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás (REPETRO), localizado no território nacional, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI), passou a ter base de cálculo reduzida, consoante previsto no item 57 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

A tributação pelo ICMS da exportação ficta teve o seguinte regramento, em síntese: - o Convênio ICMS 02/88, revogado pelo Convênio ICMS 60/90, de 13/09/90, admitia a exportação ficta. No período da revogação do Convênio 02/88 até 02/04/08 a legislação estadual mineira não admitiu a exportação ficta. Contudo, a partir de 02/04/08 as saídas destinadas ao REPETRO (exportação ficta) passaram a ter base de cálculo reduzida, nos termos acima descritos.

Lado outro, infere-se da leitura do dispositivo legal da LC 87/96, a seguir transcrito, que a não incidência não contempla a exportação ficta (como no caso em apreço), mas sim exportações em que há embarque das mercadorias para o exterior, conforme fartamente abordado retro.

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único - Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive trading ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro. (gn).

Restando demonstrado nos autos que as mercadorias autuadas foram destinadas à empresa localizada em outra Unidade da Federação - Rio de Janeiro, exceto aquelas descritas nas NFs nºs 274002, 274004, 274006 e 274008, legítima se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afigura a cobrança do imposto acrescido da respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, em face de tratar-se de operações tributadas.

Acrescente-se que as exigências referentes às notas fiscais supracitadas foram excluídas do crédito tributário conforme reformulação de fls. 2284 /2299.

Muito embora a Impugnante tenha pleiteado às fls. 2161 e 2162 a exclusão de R\$ 251.733,55 do crédito tributário relativamente aos documentos descritos no quadro de fls. 2161, percebe-se que corretamente a reformulação não contemplou esta importância, conforme demonstrado pelo Fisco às fls. 2295, uma vez que o valor apontado pela Impugnante corresponde ao **valor das operações** das notas fiscais excluídas e não ao valor do tributo e penalidades exigidos pelo Fisco.

Entretanto, em relação à penalidade aplicada, assiste razão parcial à Impugnante. Senão veja-se.

O art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, prescreve:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Há vários precedentes deste Conselho de Contribuintes não aprovando a aplicação da penalidade do art. 55, inciso VII, acima descrita, para situações como as dos presentes autos, tais como, o Acórdão 18.531/07/1ª, cuja decisão foi confirmada pelo Acórdão 3.407/09/CE.

Ora, da mesma forma que nos precedentes, no presente caso, o que se discute é se há incidência ou não do ICMS na operação praticada pela Autuada. Observa-se que a Autuada entendia que suas operações estavam abrigadas pela não incidência qualificada, concedida na legislação federal, uma vez que, à época dos fatos geradores, a legislação estadual não dispunha de forma específica sobre a matéria.

De outro modo e diferentemente das alegações da Impugnante, o Fisco demonstrou que as operações que ela praticou não estavam abrangidas, à época dos fatos geradores, por qualquer tipo de benefício fiscal (isenção heterônoma, isenção ou isenção parcial - redução de base de cálculo), sujeitando-se, portanto, à tributação normal pelo ICMS.

No caso concreto sob análise, as notas fiscais foram emitidas com base de cálculo correta para a operação própria, ou seja, sem a sua identificação por se tratar de operação de saída amparada pela não incidência, que a Autuada entendia correta.

Tanto assim, que para a base de cálculo do ICMS, o Fisco adotou os valores constantes das notas fiscais emitidas pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, excluem-se do crédito tributário as exigências oriundas da aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 2284/2299, excluindo-se, ainda, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Renato Tieppo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente/Relator**

MHG/EJ

Acórdão: 19.526/10/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159566-85  
Impugnação: 40.010124351-98  
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Hélio Fancio/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período compreendido entre maio de 2005 e junho de 2006, em função de emissão de notas fiscais de saída sem destaque do referido imposto nas operações de remessa de mercadorias para construção dos módulos geração de energia das Plataformas P-51 e P-52 da Petrobras, localizadas na bacia de Campos/RJ.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas, na Lei n.º 6.763/75, respectivamente no inciso II do art. 56 e no inciso VII do art. 55.

A Impugnante considerou que tais remessas estavam sendo realizadas ao abrigo da não incidência do ICMS e das notas fiscais consta a seguinte expressão: “Remessas com fim específico de exportação”.

Por sua vez, o Fisco descaracterizou tais operações como de exportação por considerar que as mercadorias foram destinadas ao mercado interno e utilizadas na construção das plataformas para a Petrobrás, localizadas no Estado do Rio de Janeiro.

Todavia, e ao contrário do que menciona o Fisco, o fornecimento foi contratado junto a Defendente mediante contrato firmado com empresa sediada fora do país e não para fornecimento no mercado interno.

O fornecimento em questão ocorreu de forma que a empresa situada fora do Brasil, foi contratada em certame internacional para construção das plataformas de petróleo P-51, P-52.

A Impugnante por sua vez, fora contratada para fornecer-lhe a partes e peças para as plataformas.

A operação de exportação foi contratada de forma que coube a Defendente a remessa das mercadorias por ela fabricadas, cujo destino final e jurídico era a empresa localizada fora do Brasil, com local de entrega no Rio de Janeiro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas notas fiscais que acobertam as operações constam no campo “Dados Adicionais (Informações Complementares)” informações de que tratam de remessas com fim específico de exportação para o entreposto aduaneiro da Vetco Aibel do Brasil Ltda, Ponta da Areia – Niterói/Rio de Janeiro, para construção de módulos para plataforma Petrobras – Ato Declaratório Cred. Entreposto Aduaneiro nº 141 de 19.05.2005; “Local de Entrega: Rua/Av.: Rua Miguel Lemos, nº 616 – Bairro: Ponta da Areia – Cidade: Niterói Estado: RJ”.

Conforme já abordado, as exigências de ICMS e multas constantes do presente Auto de Infração originam-se da descaracterização da exportação (ao amparo do regime DAC) relativamente às operações listadas no Anexo IV (fls. 2146/2155).

O próprio Fisco juntou aos autos documentos que demonstram a ocorrência das remessas das mercadorias autuadas para depósito sob o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado (DAC) no Rio de Janeiro.

O Depósito Alfandegado Certificado – DAC (de que trata o Capítulo XVI do Decreto n.º 4.543/02 e a Instrução Normativa SRF n.º 266/02) é um regime aduaneiro especial que permite o depósito, em recinto alfandegado de zona primária ou zona secundária, de mercadoria já comercializada com o exterior e considerada exportada para todos os efeitos fiscais e cambiais.

A mercadoria é depositada no recinto alfandegado pelo exportador nacional em nome do importador estrangeiro. O depositário emitirá Conhecimento de Depósito Alfandegado (CDA) que comprova o depósito, a tradição e a propriedade da mercadoria.

Ressalte-se que o art. 441 do Decreto n.º 4.543/02 (que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior), estabelece que o regime de depósito alfandegado certificado é o que permite **considerar exportada**, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.

Considerando-se que, para configuração do fato gerador do ICMS é importante a transferência jurídica da mercadoria, caracterizada está a operação de exportação pois a tradição se deu, no caso dos autos, entre a ora Defendente e a empresa localizada em outro país.

Destaque-se, ainda, que dos autos é possível concluir que a Impugnante encontra-se habilitada para promover as operações de exportação, conforme descrição de seus objetivos sociais.

Sem prejuízo da regular operação de exportação, promovida e comprovada nestes autos, que por si só é suficiente para cancelar o lançamento, sob o prisma jurídico, a exigência fiscal não pode prosperar.

Embora conste do quadro de dispositivos supostamente infringidos pela Defendente, dispositivos relativos a Lei nº 6.763/75, e ao RICMS/MG, tais dispositivos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descrevem condutas gerais que não se aplicam à irregularidade apontada na descrição fática orientadora da autuação.

Quanto ao disposto no art. 1º, inciso I da Instrução Normativa SUTRI nº 04/05, cotejado com a descrição dos fatos, sob a égide do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, a de se verificar, de igual modo, que a norma não se subsume ao fato tido como faltoso, *in verbis*:

### “SEÇÃO III

#### Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

.....”

Partindo disso, a fiscalização procedeu ao lançamento amparada por mera e isolada presunção de que as remessas para DAC configuram exportação ficta.

Em que pese haver previsão no sentido da não incidência do ICMS para operações de exportação, a mesma não é clara em reconhecer como operação de exportação a não-incidência apenas para operação que contemple a saída física da mercadoria do território nacional.

Assim estabelece o RICMS/02:

“Art. 5º - O imposto não-incide sobre:

.....

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

.....

§ 1º - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança;

I - a operação que destine mercadoria com o fim específico de exportação para o exterior, observado o disposto no parágrafo seguinte e nos artigos 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX, a:

.....

c - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

.....

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

I - observado o disposto no art. 249 da Parte 1 do Anexo IX, será devido o imposto pela saída da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, inclusive o relativo a prestação de serviço de transporte, quando:

a) não se efetivar a exportação;

.....”

Note-se que o dispositivo acima transcrito não requer a saída física da mercadoria, sendo que o mesmo está em consonância com as regras complementares que tratam da questão.

Ademais, quando se fala em “não se efetiva a exportação” está-se tratando da operação jurídica e do caso em que, ao invés da mercadoria ser direcionada a uma pessoa fora do país, ela é vendida a uma pessoa domiciliada no país.

As questões afetas a constitucionalidade de normas estaduais não serão aqui tratadas face a limitação do julgamento administrativo presente no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

Por outro turno, deve ser reconhecida a aplicação da legislação de regência do ICMS ao caso em tela.

Ressalte-se não se tratar da instituição de isenção de tributos de competência do Estado, em razão da vigência da norma federal que criou o regime aduaneiro especial de Depósito Alfandegado Certificado – DAC.

Na criação do DAC não há qualquer intervenção na competência dos estados.

Sequer há necessidade de criação de Convênio com previsão da desoneração do ICMS mediante reconhecimento da exportação ficta, em função das claras disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” c/c Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Ordinária nº 9.826/99, que juntos tratam de comércio exterior.

A operação praticada pela Defendente não se configura como mera remessa de partes e peças para DAC localizado em outro Estado, mas sim de remessas de mercadorias de sua fabricação para a empresa contratante sediada no exterior à sua ordem, em regime de DAC instalado no recinto/estaleiro de empresa no Rio de Janeiro, para posterior montagem, pois dadas as características e proporções das mesmas, razões estritamente técnicas (dimensões e transporte) determinaram sua inevitável remessa fracionada para posterior montagem e entrega definitiva.

Frise-se, pela importância, que as competências tributárias deferidas na Constituição Federal não são absolutas, exatamente pelo que dispõem os arts. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” e 156, § 3º, inciso II.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como destacado na defesa apresentada, o professor ROQUE A. CARRAZZA, em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, ensina que: “A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias. Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária.”

Portanto, a Constituição Federal, ao deferir competências tributárias, apontou a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota possíveis das várias espécies e subespécies de tributos.

O legislador, ao exercitar a competência tributária, deve sempre ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.

Assim, é de se verificar que nas hipóteses de exportação existe um limite constitucional para a hipótese que é de imunidade.

No campo da tributação (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal) está definido que não-incide o imposto sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

Cediço que esta previsão constitucional limita a competência estadual no tocante ao campo das hipóteses de incidências possíveis.

Exportação, tal como consta da Constituição Federal, art. 153, inciso II, corresponde às vendas de mercadorias para pessoa localizada/estabelecida em outro país.

À Fazenda Mineira não é dado editar norma que tribute operações de exportação, seja qual for o regime que se adote para tanto, com ou sem saída física da mercadoria.

Lembre-se a clara regra estampada no art. 22, inciso VIII, da Constituição Federal:

“Art. 22 - Compete privativamente à União legislar sobre:

.....  
VIII - comércio exterior e interestadual;  
.....”

Portanto, claro que está que é de competência privativa da União legislar sobre operações de comércio exterior.

Assim, deve ser observada a regra de regência do ICMS consubstanciada na Lei Complementar nº 87/96 e as regras sobre comércio exterior contidas na Lei nº 9.826/99.

Nesta linha, estabelece a Lei nº 9.826/99:

“Art. 6º - A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território brasileiro somente será admitida, produzindo todos



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os efeitos fiscais e cambiais, quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para: (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

I - empresa sediada no exterior, para ser utilizada exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediado no País;

II - empresa sediada no exterior, para ser incorporado a produto final exportado para o Brasil;

Diante da edição da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 9.826/99, sobreveio o Decreto nº 3161/99, que instituiu o REPETRO (regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados as atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural), o qual, com o respaldo das leis acima mencionadas, ao regulamentar o regime, assim dispôs:

"Art. 2º - O REPETRO admite a possibilidade, conforme o caso, de utilização dos seguintes tratamentos aduaneiros:

I - exportação, com saída ficta do território nacional e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bem a que se refere o § 1º do artigo anterior, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior;

.....  
Art. 3º - Constituem requisitos para a aplicação do disposto no artigo anterior:

I - no caso dos incisos I e II, tratar-se de bens de produção nacional adquiridos diretamente do respectivo fabricante, por pessoa sediada no exterior, em moeda estrangeira de livre conversibilidade, mediante cláusula de entrega, sob controle aduaneiro, no território nacional; e (Redação dada pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)

.....  
Parágrafo único. Na hipótese dos incisos I e II do artigo anterior ficam assegurados ao vendedor dos bens nacionais a que se refere este Decreto, após a conclusão do despacho aduaneiro de exportação, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo às exportações.

§ 1º - A aquisição dos bens de que trata o inciso I deste artigo deverá ser realizada diretamente do respectivo fabricante ou de empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000) (destacamos)

§ 2º - Na hipótese dos incisos I e II do artigo anterior os benefícios fiscais concedidos por lei

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para incentivo às exportações ficam assegurados ao fabricante nacional, após a conclusão: (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)

.....

II - do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior. (Incluído pelo Dec. nº 3.663, de 16.11.2000)“

Com efeito, surge então a Instrução Normativa SRF, de 04 de janeiro de 2001, que dispôs sobre a aplicação do REPETRO, cujos dispositivos reproduzem a figura da “exportação ficta” como modalidade de exportação:

“Art. 8º - A exportação com saída ficta do território nacional dos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º, industrializados no País, inclusive com a utilização de mercadorias importadas na forma do inciso II do art. 3º, será realizada pelo respectivo fabricante ou por empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, a empresa sediada no exterior, em moeda de livre conversibilidade.

§ 1º - Os bens exportados na forma deste artigo serão entregues no território nacional, sob controle aduaneiro, ao comprador estrangeiro ou, à sua ordem, a pessoa jurídica com a qual tenha firmado contrato de aluguel, arrendamento ou empréstimo dos bens adquiridos no País, para a execução das atividades contratadas de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

§ 2º - A pessoa jurídica responsável pela execução das atividades referidas no parágrafo anterior deverá estar habilitada ao Repetro.

Art. 9º - O despacho aduaneiro de exportação dos bens referidos no artigo anterior será efetuado com base em Declaração para Despacho de Exportação (DDE) formulada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo:

I - a exportação será considerada efetivada, para todos os efeitos fiscais e cambiais, na data do correspondente desembaraço aduaneiro, dispensado o seu embarque com destino ao exterior;

II - o desembaraço aduaneiro somente será efetuado após a verificação do atendimento das exigências estabelecidas para a permanência dos bens no País, sob o regime de admissão temporária, previsto nesta Instrução Normativa.

Art. 10. As exportações submetidas a despacho aduaneiro nos termos do artigo anterior serão aceitas para fins de comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação do regime de drawback, modalidade de suspensão do pagamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos impostos incidentes, na importação; ao de matérias-primas, de produtos semi-elaborados e de partes e peças utilizados na fabricação dos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, no caso de obrigações decorrentes da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo a matérias-primas, partes e peças nacionais utilizados na fabricação do produto exportado, nos termos da legislação específica.

Art. 11. Os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo às exportações ficam assegurados ao fabricante nacional, após a conclusão:

.....

ou

II - do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior.”

De acordo com o que dispõe a legislação Federal, a União, no uso de suas atribuições legislativas privativas, tratou das operações de exportação, dentre as quais se reconhece formalmente a figura da exportação ficta para todos os efeitos fiscais, cambiais e contratuais, independentemente do regime aduaneiro pelo qual se processem as remessas pelo exportador, portanto, qualquer manifestação no sentido de limitar e/ou excluir o alcance do que venha a ser considerado como operação de exportação, por invasão de competência legislativa privativa, é inconstitucional.

Não há qualquer ingerência por parte da União limitando e/ou sobrepondo-se a competência estadual relativa ao ICMS, mas definição do que venha a ser exportação.

A partir da definição, como já visto de competência da União, do que seja exportação, deve ser aplicada a norma que trata da não-incidência do ICMS prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

Repita-se, não se trata aqui de pretender dizer que a União está impondo uma regra de ICMS. Isto, claro, seria impróprio. Entretanto, é igualmente impróprio dizer que os estados podem ditar normas de comércio exterior.

Neste sentido, a melhor interpretação para a matéria é admitir que a União dita normas de comércio exterior e estas devem ser aplicadas em todas as hipóteses que, a legislação infraconstitucional, se remeter a operações de comércio exterior.

Assim, a Constituição Federal limitou a competência dos estados definindo a não-incidência do imposto sobre operações de exportação. Porém, o próprio texto constitucional também determina ser de competência exclusiva da União legislar sobre comércio exterior, conforme art. 22, inciso VIII, acima transcrito.

Analizadas estas disposições combinadas com a Lei nº 9.826/99, verifica-se que o ICMS não deve incidir sobre quaisquer operações de exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O dispositivo constitucional que trata do ICMS nas operações de exportação ostenta, em verdade, hipótese de imunidade, impedindo que os estados criem este tributo de sua competência, na hipótese especificada.

A extensão da regra de imunidade aplica-se a todas as exportações, independentemente da edição de normas infraconstitucionais que o explicitem.

Considerando a regra do art. 24, §§ 1º a 4º da Constituição Federal, o propósito da norma estadual é de apenas estabelecer mecanismos de controle em relação às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação.

Destaque-se, por derradeiro, que a multa isolada exigida nos presentes autos, como bem tratou a decisão majoritária, não seria devida na hipótese aqui tratada por imprópria.

Por todo o exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**